

Флягина Елена Сергеевна, магистр экономики,
старший преподаватель кафедры Бухгалтерского учета,
анализа и аудита Уральского федерального
университета имени первого Президента
России Б.Н. Ельцина, (г. Екатеринбург, Россия)
УДК 331.101.39
stepukova@cnfp.ru

Отдельные вопросы учета человеческого капитала в финансовой отчетности

Аннотация. Основным источником конкурентных преимуществ и долгосрочного процветания хозяйствующих субъектов в условиях депопуляции российского населения, выступает человеческий капитал. О возросшей роли человеческого капитала свидетельствует тот факт, что лишь небольшой процент рыночной стоимости компании в настоящее время выражается в ее материальных и финансовых активах, основную ценность компании представляет человеческий капитал.

Ключевые слова: Репродуктивистика, человеческий капитал

В исследовании проблемы включения репродуктивного труда в экономику человеческий капитал трактуется как **совокупность затрат всех видов на развитие воспроизводственного потенциала индивидуума, повышение качества и улучшение функционирования рабочей силы**. Он складывается из природных способностей отдельного человека и может быть увеличен в процессе образования, профессиональной подготовки, постепенного накопления опыта работы.

Человеческий капитал представляет собой долговременный экономический ресурс, воспроизводственный оборот которого в несколько раз продолжительнее средних сроков оборота основного (физического) капитала. Его «экономический износ» (физический и моральный) нередко имеет как бы обратный знак: производственная ценность работника все чаще (по мере интеллектуализации трудовой деятельности) с течением времени возрастает.

Для управления и эффективного использования человеческого капитала необходимы их полноценный учет и оценка.

Человеческий капитал является основой интеллектуального капитала, и ему отдается предпочтение по сравнению с другими составляющими. Анализ подходов к категории "интеллектуальный капитал", рассматриваемых в экономической литературе, позволяет сделать вывод, что в настоящее время не существует единого мнения относительно соотношения интеллектуального и человеческого капитала. Можно выделить два основных подхода к решению данного вопроса. Согласно одной точке зрения, понятие "интеллектуальный капитал" шире и сложнее понятия "человеческий капитал", выступающего в

роли его структурного элемента. Согласно другой точке зрения, интеллектуальный капитал рассматривают как составляющую человеческого капитала.

Балансовую стоимость «человеческого капитала» большинство ученых предлагают отражать в первом разделе актива бухгалтерского баланса в составе статьи «Нематериальные активы».

В современной практике бухгалтерского учета человеческий капитал не учитывается в бухгалтерском балансе предприятия. Учету и переоценке в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007) подлежит лишь интеллектуальный капитал, отождествляемый с нематериальными активами. При этом нематериальными активами не являются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду. Данное обстоятельство не позволяет получить реальную оценку стоимости предприятия.

Нематериальные активы - проблемный в настоящее время вопрос в методологии бухгалтерского учета как для российских, так и для зарубежных предприятий, что прежде всего связано со сложностью самого предмета, определение критериев классификации и признания нематериальных активов. Если обратиться к МСФО 38 «Нематериальные активы» и ряду положений МСФО 22 «Объединение компаний», МСФО 36 «Обесценение активов» и др. можно проследить, что международный подход к определению нематериальных активов опирается на перечень критериев их идентификации из остальной массы активов, исходя из формы актива и целей исследования.

Нематериальный актив – это идентифицируемый, неденежный актив, не имеющий физической формы, который используют в производстве или при предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим сторонам или в административных целях. В частности, такой актив контролируется и явно отличается от деловой репутации. Нематериальный актив признается как актив, если:

- существует вероятность, что будущие экономические выгоды, относящиеся к данному активу, поступят в организацию;
- стоимость актива можно надежно оценить.

Возможность учета человеческого капитала в составе нематериальных активов в соответствии с МСФО зависит от наличия контроля над активом.

Невозможность организации контролировать лояльность персонала, продолжение его работы в обозримом будущем справедливо в отношении отдельного сотрудника (одного из многих) в коллективе компании.

Согласно подходу профессора В. Ф. Паляя[1, 2, 3], если рассматривать человеческий капитал как коллектив сотрудников, объединяющих отдельных индивидов, то утрата некоторой части индивидуальных носителей человеческого капитала не лишает работоспособности оставшийся коллектив, продолжающий функционировать как организованная система. Поэтому он делает вывод, что потеря контроля в отношении персонала, выступающего в качестве человеческого капитала невозможна.

МСФО 38 «Нематериальные активы» определяет понятие амортизации как систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива на весь срок его полезного использования (п.8). При этом сроком полезного использования признается период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив, или количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива.

Если учет ведется в разрезе каждого сотрудника, т. е. поконтрактно, то срок полезного использования может быть определен достаточно надежно. Привариантекогда учет ведется обезличенно (совокупно), возникает вопрос о том, как можно оценить срок полезного использования в этом случае.

В связи со сложностью применения амортизационной схемы в отношении человеческого капитала, который представляет коллектив индивидов с обезличенным (неизвестным) сроком работы, предлагается для уточнения оценки человеческого капитала введение периодического тестирования на обесценение, а также последующую оценку по справедливой стоимости.

Большинство предложенных учеными схем по учету интеллектуального капитала предполагает оценку, основанную на затратном подходе (инвестиционная оценка) - капитализации затрат на создание и развитие данных ресурсов. В то же время, по мнению ряда как зарубежных, так и российских ученых, использование затратных подходов для оценки элементов интеллектуального капитала является нецелесообразным.

Так, профессор И.И. Просвирина отмечает следующие недостатки использования капитализации. Во-первых, стоимость внутренне созданных элементов интеллектуального капитала, рассчитанную на основе капитализации затрат одного-двух лет, нельзя рассматривать как реальную, так как зачастую их стоимость создается на протяжении всего периода существования организации. Во-вторых, неэффективно использовать капитализацию затрат, если элементы интеллектуального капитала финансируются путем регулярных ежегодных инвестиций, так как дополнительный прирост стоимости актива будет сразу же "нейтрализован" в результате начисления амортизации. В-третьих, капитализация затрат не учитывает стоимость активов, в оценке которой заинтересованы инвесторы [6,– С. 101–102].

При использовании модели, которая предусматривает помимо капитализации затрат на создание элементов интеллектуального капитала также возможность их отражения по справедливой стоимости (с использованием доходного подхода), возникает необходимость внесения изменений как в актив, так и в пассив баланса.

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» предусматривает традиционные подходы оценки – рыночный (или, как еще его принято называть, сравнительный), доходный и затратный.

Специфичность, уникальность, неповторимость человеческого капитала, на которой основывается его способность в обеспечении конкурентных

преимуществ, по определению исключает существование активного рынка. Организации могут использовать скорее нерелевантные оценки, основанные на затратном подходе, однако стоимость, полученная с помощью этого метода, зачастую отражает лишь минимальное значение (первоначальную цену приобретения или создания), которое не соответствует справедливой стоимости.

При этом приобретение или создание элементов человеческого капитала еще не гарантирует достижения конкурентных преимуществ организации. Для этого требуется эффективное управление элементами человеческого капитала по их поддержанию и развитию на постоянной основе (например, политика в сфере развития и обучения персонала), что, в свою очередь, требует значительных ресурсов (человеческих, временных, денежных) помимо первоначальных вложений при приобретении актива.

Последующие затраты признаются в балансовой стоимости нематериального актива в исключительных случаях: бывает очень сложно отнести такие затраты непосредственно к какому-либо нематериальному активу, а не к развитию бизнеса в целом.

Обобщив результаты исследований, посвященных вопросам реформирования методологических подходов бухгалтерского учета человеческого капитала, можно сделать вывод, что в качестве центральной проблемы, которая препятствует отражению человеческого капитала, рассматривается невозможность демонстрации контроля над данными ресурсами.

Исходя из этого, в работах А. Н. Козырева, Р. П. Булыги [1, 2, 3] предлагается использовать в качестве основы неоинституциональную теорию собственности, Б. Лев[4], Р. Хоуэлл [7], В. Ф. Палий [5] предлагают не ассоциировать контроль с наличием права собственности.

Важным вопросом также являются методы оценки человеческого капитала.

В настоящее время в рамках режима применения МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» у организации появляется возможность «преодоления» критериев идентифицируемости и надежности оценки, а также запрета оценки по справедливой стоимости без отсутствия данных активного рынка в отношении элементов интеллектуального капитала, несмотря на то, что в основном стандарте по учету нематериальных активов МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в отношении аналогичных элементов интеллектуального капитала такой возможности не существует.

В рамках развития возможностей представления информации о человеческом капитале в составе традиционной финансовой отчетности основное внимание уделяется вопросу преобразования отчета о финансовом положении организации. Недостаточно, по нашему мнению, в современных исследованиях изучена проблема возможного предоставления информации об элементах интеллектуального капитала в составе отчета о прибылях и убытках, а также в пояснениях к финансовым результатам организации.

Библиографический список

1. Булыга Р. П. Аудит нематериальных активов коммерческой организации: Правовые, учетные и методологические аспекты : учебное пособие для студентов вузов. – М. : ЮНИТИДАНА, 2008.
2. Булыга Р. П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала : дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Булыга Роман Петрович. – М., 2005. – 378 с.
3. Булыга Р. Новая парадигма внешней отчетности организации, основанная на концепции интеллектуального капитала // РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2012. – № 1.
4. Lev B. New accounting for the New Economy. – New York, Stern School of Business, 2000.
5. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М. :Бухгалтерский учет, 2007.
6. Просвирина И. И. Финансовая модель неосязаемых активов предприятия. – Екатеринбург : Изд-во ИЭ УрО РАН, 2005.
7. Howell R. A. Improving Financial Reporting // Financial Executive. – 2008. – April. – URL: <http://www.sec.gov/comments/265-24/26524-26.pdf>.

ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ИНТЕГРАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ И ЧАСТНЫХ ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УДК 336.61

Фоменко В.В.

Аннотация: существуют различные модели организации и финансирования системы здравоохранения. В Российской Федерации на современном этапе применяются модели Бевериджа и Бисмарка, что проявляется в патерналистской позиции в вопросах финансового обеспечения национальной системы здравоохранения, а также в существовании системы обязательного медицинского страхования, которая приобретает все большее значение в рамках перехода к одноканальному финансированию оказания медицинской помощи населению. Несмотря на то, что здравоохранение представляет собой одну из сфер, которая наиболее жестко регулируется со стороны государства, в силу того что товары и услуги системы здравоохранения напрямую связаны с обеспечением здоровья и жизни населения, формирование рыночных отношений не обошло эту отрасль стороной. Анализ преимуществ и недостатков различных систем финансирования здравоохранения позволяет сделать вывод о возможности реализации интегрированной схемы, включающей в себя различные элементы этих систем. Внедрение интегрированного финансирования медицинских учреждений в практику отечественного здравоохранения позволит привлечь в отрасль средства предприятий и граждан через систему добровольного медицинского